

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 13620111150203

UDC _____

廈門大學

硕 士 学 位 论 文

国际税收协定中受益所有人概念探析

——兼论我国签订的税收协定中受益所有人制度的完善

Research on the Concept of “Beneficial Owner” in International Tax Treaty

——Improvement of the Rules of Beneficial Owner in Tax Treaties

Signed by China and Other States

谢春旭

指导教师姓名: 刘 志 云 教 授

专 业 名 称: 国 际 法 学

论文提交日期: 2014 年 4 月

论文答辩时间: 2014 年 月

学位授予日期: 2014 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2014 年 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下，独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果，均在文中以适当方式明确标明，并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范（试行）》。

另外，该学位论文为（ ）课题（组）的研究成果，获得（ ）课题（组）经费或实验室的资助，在（ ）实验室完成。（请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称，未有此项声明内容的，可以不作特别声明。）

声明人（签名）：

年 月 日：

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

内容摘要

1977 年《OECD 关于对所得和财产征税的协定范本》在第 10 条、11 条以及 12 条有关股息、利息、特许权使用费中第一次引入了“受益所有人”概念，其后范本的修订版都沿袭了这一用语，但并没有对其下定义。随后各国签订的大部分税收协定中也都使用了“受益所有人”的概念，但也没有对这一条约用语作出明确的定义。根据《OECD 关于对所得和财产征税的协定范本》的规定，具有“受益所有人”身份即可以获得税收优惠，以避免双重征税。然而，这一规定在实践中遭到了滥用，许多公司利用“代理人”、“指定人”以及“导管公司”等方式来“挑选条约”（treaty shopping），以期获得条约税收利益。因而，在认定受益所有人的身份时，对受益所有人概念的历史、解释以及含义的研究显得非常必要。

本文包括引言、正文、结语三部分，其中正文分为四章：

第一章运用历史的研究方法对受益所有人的提出、发展做出了简要的介绍。第二章阐述了《维也纳条约法公约》下受益所有人的一般解释方法，并对《OECD 关于对所得和财产征税的协定范本注释》以及注释讨论稿在解释受益所有人时的效力做了分析。第三章为了探寻受益所有人的国际税收含义，分析了受益所有人概念的性质，列举了非受益所有人的形式，并对 2011 年《OECD 税收协定范本中“受益所有人”含义说明的讨论稿》以及 2012 年《有关 OECD 税收协定范本第 10、11、12 条中“受益所有人”含义的建议（修订版）》做出了详尽的分析。第四章主要阐释了我国签订的国际税收协定中受益所有人概念的相关规定及其存在的问题，并以受益所有人的国际税收含义为基础提出了四项不甚成熟的建议。

本文的创新之处在于：第一，探析“受益所有人”在国际税法中的最新发展。第二，通过最新的案例来探讨“受益所有人”的基本问题：（1）国内法在解释这一术语时是否具有相关性，如果有，具有多大程度的相关性；（2）条约签订后的《OECD 关于对所得和财产征税的协定范本注释》的相关性；（3）经济实质在认定“受益所有人”时，是否具有决定性作用；

(4) 这一术语是否应当具有国际统一的含义。第三，通过“受益所有人”的最新发展，对我国有关“受益所有人”的具体规定提出意见和建议。

关键词：国际税收协定；受益所有人；内涵

厦门大学博硕士论文摘要库

Abstract

The Term “beneficial owner” first appeared in the *Model Convention with Respect to Taxation on Income and on Capital* without defined, in Articles 10, 11 and 12, in 1977, and almost ever since the question has been: “What does it mean?” The later bilateral tax treaties followed the *Model Convention with Respect to Taxation on Income and on Capital*, but unfortunately, almost none of them defined it. According to the *Model Convention with Respect to Taxation on Income and on Capital*, to avoid double taxation, resident of the other contracting state, who is qualified as the beneficial owner of the received income, could benefit from the bilateral tax treaty. However, this rule is abused by intermediaries, who shop the treaty through interposed entities, like agent, nominee, and conduit company. Therefore, it’s very important to determine who the beneficial owner of an income is, and it’s necessary to explore the history, interpretation and meaning of the concept of “beneficial owner”.

The full text includes three parts: introduction, main text and conclusion, and the main text divides into three chapters.

The first chapter is “proposal and development of the concept of beneficial owner in international tax treaty”. This chapter delivers a brief introduction of the proposal and development of beneficial owner by the method of historical analysis.

The second chapter is “Interpretation of beneficial owner in international tax treaty”. This chapter elaborates the general interpretation rules of beneficial owner under *Vienna Convention on the Law of Treaties*, and analyzes the influence of *Commentaries on OECD Model Tax Convention* and the *Discussion Draft* on the interpretation of beneficial owner.

The third chapter is “analysis of the meaning of beneficial owner in international tax treaty”. This chapter analyzes the character of the concept of beneficial owner, lists the non-beneficial-owners, and elaborates *Clarification*

of the meaning of “Beneficial Owner” in the OECD Model Tax Convention and Revised Proposals Concerning the Meaning of “Beneficial Owner” in Articles 10, 11 and 12.

The fourth chapter is “meaning and improvements of the rules of beneficial owner in tax treaties signed by China and other States”. This chapter illustrates the rules and existing problems of the concept of “beneficial owner” in tax treaties signed by China and other States. The author also raises four proposals concerning those problems based on the international fiscal meaning of beneficial owner.

The innovation of this paper lies in three following aspects. First, this paper makes an introduction of the newest development of “beneficial owner” in international tax law. Second, this paper clarifies the basic questions of beneficial owner through the latest developed cases: (1) the relevance of domestic law in interpretation of beneficial owner; (2) the relevance of *Commentaries on OECD Model Tax Treaty* released after the signature of tax treaty; (3) whether economic substance is vital in determining beneficial owner; (4) whether the concept of beneficial owner has an international fiscal meaning. Third, the author raises some advice on the rules of beneficial owner in China based on the latest development of the concept of “beneficial owner”.

Key Words: International Tax Treaty; Beneficial Owner; Meaning

目 录

引言	1
第一章 国际税收协定中受益所有人概念的提出以及发展	5
第一节 国际税收协定中受益所有人概念的提出	5
第二节 国际税收协定中受益所有人概念的发展	7
第二章 国际税收协定中受益所有人概念的解释方法	9
第一节 《维也纳条约法公约》中规定的一般解释原则	9
一、《维也纳条约法公约》在国际税收协定解释中的作用	9
二、受益所有人解释的一般原则	11
第二节 OECD 规则体系下的解释原则	14
一、《OECD 范本注释》及讨论稿的作用	14
二、国内法含义还是上下文含义?	17
第三章 国际税收协定中受益所有人的含义确定	21
第一节 受益所有人概念的性质	21
第二节 非受益所有人的形式	24
一、条约挑选概述	25
二、滥用受益所有人制度的具体形式	26
第三节 受益所有人的内涵确定	29
一、提高受益所有人内涵的确定性	29
二、对《2011 年讨论稿》的分析	30
三、对《2012 年讨论稿》的分析	33
第四章 我国签订的国际税收协定中受益所有人的概念确定与制度完善	36
第一节 我国签订的国际税收协定中受益所有人的概念确定	36

一、受益所有人的定义	37
二、受益所有人身份的判断标准	38
三、认定程序	39
第二节 我国签订的国际税收协定中受益所有人的制度完善	42
一、将受益所有人问题集中处理	42
二、承认受益所有人的国际税收含义	43
三、提高受益所有人的立法层级	43
四、限制税务机关的权力	44
结语	46
参考文献	47

CONTENTS

Preface.....	1
Chapter 1 Propasal and Development of the Concept of Beneficial Owner in International Tax Treaty	5
Subchapter 1 Proposal of the Concept of Beneficial Owner in International Tax Treaty.....	5
Subchapter 2 Development and Application of the Term of Beneficial Owner in International Tax Treaty.....	7
Chapter 2 Interpretation of Beneficial Owner in International Tax Treaty	9
Subchapter 1 General Interpretation Rules in <i>Vienna Convention on the Law of Treaties</i>	9
Section 1 Role of <i>Vienna Convention on the Law of Treaties</i> in Interpretation of International Tax Treaty.....	9
Section 2 General Interpretation Rules of Beneficial Owner	11
Subchapter 2 Interpretation Rules under OECD Materials.....	14
Section 1 Role of <i>Commentaries on OECD Tax Treaty Convention</i> and <i>Discussion Draft of Commentaries on OECD Tax Treaty Convention</i>	14
Section 2 Domestic Law Meaning or Context Meaning?	17
Chapter 3 Analysis of the Meaning of Beneficial Owner in International Tax Treaty	21
Subchapter 1 Character of the Concept of Beneficial Owner	21
Subchapter 2 Forms of Non-beneficial Owner.....	24

Section 1	Overview of Treaty Shopping	24
Section 2	Specific Forms of Abuse of the Term Beneficial Owner	26
Subchapter 3	The Meaning of Beneficial Owner	29
Section 1	Improvement of Clarity of the Meaning of Beneficial Owner	29
Section 2	Analysis of <i>2011 Discussion Draft</i>	30
Section 3	Analysis of <i>2012 Discussion Draft</i>	33
Chapter 4	Meaning and Improvements of the Rules of Beneficial Owner in Tax Treaties Signed by China and Other States	36
Subchapter 1	Meaning of the Concept of Beneficial Owner in Tax Treaties Signed by China and Other States	36
Section 1	Definition of Beneficial Owner	37
Section 2	Criteria of Beneficial Owner	38
Section 3	Identification Procedures	39
Subchapter 2	Improvements of Rules of Beneficial Owner in Tax Treaties Signed by China and Other States	42
Section 1	Centralize the Processing of Affairs Related with Beneficial Owner	42
Section 2	Acknowledge the International Tax Meaning of Beneficial Owner	43
Section 3	Enhance the Level of Law on Beneficial Owner	43
Section 4	Limit the Power of Tax Authorities.....	44
Conclusion.....	46
Bibliography.....	47

引言

根据 2010 年《OECD 关于对所得和财产征税的协定范本》（以下简称“《OECD 范本》”）第 10^①、11^②以及 12^③条的规定，当股息、利息、特许权使用费的接收人是受益所有人时，其可以享受来源国给予的预提税优惠，因而，受益所有人身份的认定显得尤其重要。然而，受益所有人是一项未定义的条约术语，对其含义存在多种争议。受益所有人是一个经济概念还是法律概念？受益所有人是应当根据《OECD 范本》第 2 条第 3 款的规定而采取国内法含义还是上下文含义？应当如何解释受益所有人？受益所有人是否应当采取自治解释路径而发展出国际税收含义？……

实际上，从 1977 年受益所有人概念第一次进入《OECD 范本》开始，有关这一术语的含义就一直争论不休。然而，国内有关受益所有人的研究大部分都围绕着转让定价和滥用税收协定。除此之外，有关受益所有人的研究甚少，仅有蔡庆辉老师的《电子商务跨国特许权使用费所得征税与协调》^④、杜秋娟老师的《论“受益所有人”在税收协定与我国税收管理实践中的运用》^⑤，苏如飞的《完善我国税法受益所有人制度的思考》^⑥等几篇文章。

相较于国内的研究现状，国外则繁荣许多。从“受益所有人”的历史到其基本理论问题，到受益所有人含义在最新案例中的发展都有著述。

理查德·范（Richard Vann）撰写的《受益所有权：历史（或政策）可能告诉我们什么》（*Beneficial Ownership: What Does History (and maybe*

^① 2010 年《OECD 范本》第 10 条规定：“一、缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，可以在该缔约国另一方征税。二、然而，这些股息也可以在支付股息的公司为其居民的缔约国，按照该国法律征税。但是，如果股息受益所有人是缔约国另一方的居民，则所征税款：（一）如果受益所有人是直接持有支付股息公司至少 25 % 资本的公司（不是合伙企业），不应超过股息总额的 5 %；（二）在其他情形下，不应超过股息总额 15 %。缔约国双方主管当局应通过相互协商，确定实施该限制税率的方式。”

^② 2010 年《OECD 范本》第 11 条规定：“一、发生于缔约国一方并支付给缔约国另一方居民的利息，可以在该缔约国另一方征税。二、然而，这些利息也可以在该利息发生的缔约国，按照该国法律征税。但是，如果利息的受益所有人是缔约国另一方的居民，则所征税款不应超过利息总额的 10 %。缔约国双方主管当局应通过相互协商，确定实施该限制税率的方式。”

^③ 2010 年《OECD 范本》第 12 条规定：“一、发生于缔约国一方并由缔约国另一方居民受益所有的特许权使用费，应仅在该缔约国另一方征税。三、如果特许权使用费受益所有人是缔约国一方的居民，在特许权使用费发生的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业，且据以支付该特许权使用费的权利或财产与该常设机构有实际联系，则不适用第一款的规定。在这种情况下，应适用第七条的规定。”

^④ 蔡庆辉.电子商务跨国特许权使用费所得征税与协调[J].厦门大学学报, 2005 (4) .

^⑤ 杜秋娟.论“受益所有人”在税收协定与我国税收管理实践中的运用[J].税收经济研究, 2012 (3) .

^⑥ 苏如飞.完善我国税法受益所有人制度的思考[J].税务与经济, 2012 (1) .

Policy) Tell Us)^①一文从历史的角度研究了税收协定中“受益所有人”的使用,以及相关术语“受益人”(beneficiary)的使用。其历史研究表明,“受益所有人”在起初使用时,有许多的目的,但如今其仅处理如控股公司这样的中间实体。查尔·都·托伊特(Charl du Toit)撰写的《国际税收中“受益所有权”这一术语在过去 45 年的演进》(*The Evolution of the Term “Beneficial Ownership” in Relation to International Taxation over the Past 45 Years*)^②一文则对“受益所有人”被引入与所得有关的条约后的 45 年间,这一用语的含义是否有变化做了深入的研究。斯特夫·范·维吉尔(Stef van Weeghel)所著的《税收协定的不当使用》(*The Improper Use of Tax Treaties*)^③一书中,对“受益所有人”的历史也做了介绍。他认为“受益所有人”产生于英国信托法,并对英国信托法中的“受益所有人”做了详尽的介绍。此外,其还对《OECD 关于对所得和财产征税的协定范本注释》(以下简称“《OECD 范本注释》”)和“受益所有人”在荷兰、美国、德国等内国法上的解释做了介绍。他认为,“受益所有人”缺乏明确的定义导致各国对其作出不同的解释,并认为解决这一问题最好的方式是在《OECD 范本》中对“受益所有人”下定义。其对这一定义给出了五种方案,并对这些方案作了优劣评析。

李金燕(Jinyan Li)撰写的《国际税收协定中受益所有权:司法解释以及案例》(*Beneficial Ownership in Tax Treaties: Judicial Interpretation and the Case for Clarity*)^④一文探讨了受益所有人的基本理论问题,如解释“受益所有人”时应当采用国内法上的含义还是国际法上的含义、如何确定其国际税收含义等。此外,J·大卫以及B·奥利弗(J. David & B. Oliver)撰写的《受益所有权以及 OECD 范本》(*Beneficial Ownership and the OECD Model*)^⑤一文对“受益所有人”在各国国内法上的含义做了详细的阐述,并探讨了国内法在多大程度上对国际条约中“受益所有人”这一术语具有

^① VANN, RICHARD. Beneficial Ownership: What Does History (and maybe policy) Tell Us[EB/OL]. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2144038, 2014-02-28.

^② TOIT, CHARL DU. The Evolution of the Term “Beneficial ownership” in Relation to International Taxation over the Past 45 Years[J]. *Bulletin for International Taxation*, 2010, 64.

^③ WEEGHEL, STEF VAN. *The Improper use of Tax Treaties*[M]. London-The Hague-New York: Kluwer Law International, 1997.

^④ LI, JINYAN. *Beneficial Ownership in Tax Treaties: Judicial Interpretation and the Case for Clarity*, OSGOODE Hall Law School Comparative Research in Law & Political Economy, Research Paper Series, Research Paper No.4/2012[EB/OL]. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2000816, 2014-02-28.

^⑤ DAVID, J. & OLIVER, B. *Beneficial Ownership and the OECD Model*[J]. *British Tax Review*, 2001, (1): 31.

相关性。此外，该文还分析了受益所有人概念解释的原则，给出了三种可能的条约含义，并分别对这三种可能的条约含义进行了详细的分析和评价。

罗伯特·达能（Robert Danon）撰写的《OECD 税收协定范本中“受益所有人”含义的说明——对 2011 年 4 月讨论稿的评论》（*Clarification of the Meaning of “Beneficial Owner” in the OECD Model Tax Convention — Comment on the April 2011 Discussion Draft*）^①一文对《OECD 税收协定范本中“受益所有人”含义说明的讨论稿》（以下简称“《2011 年讨论稿》”）进行了详细的评价。总体而言，作者都认同了《2011 年讨论稿》的规定、用语和措辞，其中，作者还对“受益所有人”的要素作了分析，如是否要求“受益所有人”具有经济实质等。但值得注意的是，《有关 OECD 税收协定范本第 10、11、12 条中“受益所有人”含义的建议（修订版）》（以下简称“《2012 年讨论稿》”）对《2011 年讨论稿》作出了许多的修正，并且应 OECD 的邀请，《2012 年讨论稿》也收到了许多的评价，因此对《2012 年讨论稿》及其评价进行审视以了解“受益所有人”在国际税收协定中的最新发展显得很有必要。

与受益所有人相关的案例评析文章比较多，如李金燕撰写的《国际税收协定中受益所有权：司法解释以及案例》，罗伯特·达能撰写的《OECD 税收协定范本中“受益所有人”含义的说明——对 2011 年 4 月讨论稿的评论》，卡罗斯·维加斯（Carlos Vargas）撰写的《受益所有权缺乏适当含义》（*Beneficial Ownership Lacks Proper Meaning*）^②，凯瑟琳·司诺丹（Catherine Snowden）撰写的《税收法院发布了与受益所有权相关的重要判决》（*Tax Court Issues Key Ruling on Beneficial Ownership*）^③等。他们从不同的角度分析了“受益所有人”在各个著名案例中的解释。

此外，我国签订的国际税收协定中，也几乎都采用了“受益所有人”这一术语，但没有对其作出定义。为了打击日益严重的国际避税问题，国家税务总局（以下简称“国税总局”）于 2009 年 10 月 27 日出台了《国家税务总局关于如何理解和认定税收协定中“受益所有人”的通知》，并相继

^① DANON, ROBERT. Clarification of the Meaning of “Beneficial Owner” in the OECD Model Tax Convention - Comment on the April 2011 Discussion Draft[J]. Bulletin for International Taxation, 2011, 19.

^② VARGAS, CARLOS. Beneficial Ownership Lacks Proper Meaning[J]. International Tax Review, 2004, 15: 18.

^③ SNOWDON, CATHERINE. Tax Court Issues Key Ruling on Beneficial Ownership[J]. International Tax Review, 2008, 19: 24.

于 2012 年 6 月 29 日发布了《国家税务总局关于认定税收协定中“受益所有人”的公告》等文件，以指导我国税收实践。然而，这些规定在效力层级上比较低，并且存在诸多问题，因此根据国际税法上“受益所有人”的最新发展，对我国有关“受益所有人”的规定提出意见和建议是大有裨益的。

本文将以 OECD 材料为基础，穿插各国法院有关受益所有人的著名案例，探析国际税收协定中受益所有人概念的历史发展、解释及含义，以及受益所有人在国际税法领域的最新发展。在此基础上，笔者对我国有关受益所有人的规定提出意见和建议。

Degree papers are in the “[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)”. Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库